

AperTO - Archivio Istituzionale Open Access dell'Università di Torino

L'evoluzione della comunicazione sociale e ambientale

This is the author's manuscript

Original Citation:

Availability:

This version is available <http://hdl.handle.net/2318/123083> since

Terms of use:

Open Access

Anyone can freely access the full text of works made available as "Open Access". Works made available under a Creative Commons license can be used according to the terms and conditions of said license. Use of all other works requires consent of the right holder (author or publisher) if not exempted from copyright protection by the applicable law.

(Article begins on next page)

MAURIZIO CISI

Ricercatore Dipartimento di Economia Aziendale « G. Ferrero »
dell'Università degli Studi di Torino

L'EVOLUZIONE DELLA COMUNICAZIONE SOCIALE E AMBIENTALE (*)

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2. Gli strumenti di comunicazione verso gli stakeholders. — 3. La dichiarazione ambientale. — 4. Il rendiconto ambientale. — 5. La funzione informativa del bilancio sociale. — 6. Verso il bilancio di « sostenibilità ». — 7. Conclusioni. — Bibliografia.

1. *Introduzione.*

Nell'ambito dell'ampio dibattito sui temi del governo dell'impresa, come è noto, un ruolo importante è ricoperto dall'insieme dei soggetti portatori di interessi, specifici e generali, che vanno sotto il nome di stakeholders ⁽¹⁾.

Gli stakeholders, per il ruolo assunto nei confronti del sistema aziendale, rappresentano l'esplicitazione delle condizioni di contesto, generatrici di vincoli e di opportunità alla definizione e alla realizzazione delle scelte di gestione. La conoscenza e l'« internalizzazione » da parte dell'azienda delle istanze della

(*) Il presente contributo riproduce l'intervento tenuto in occasione del workshop monetematico organizzato dall'Accademia Italiana di Economia Aziendale-Giovani dal titolo *L'evoluzione degli assetti di corporate governance*, Università degli Studi di Bologna, 9 novembre 2001.

(¹) Sulla definizione di stakeholders si veda: G. AIROLDI, G. BRUNETTI, V. CODA, *Economia aziendale*, il Mulino, 1994. Si veda, inoltre, G. RUSCONI, *Il bilancio sociale d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1988; G. RUSCONI, *Etica e impresa - Un'analisi economico aziendale*, Clueb, 1997; P. DI TORO, *L'etica nella gestione d'impresa*, Cedam, Padova, 1993.

moltitudine di soggetti portatori di interessi che la compongono e la circondano è, in questo senso, necessaria al fine di ottenerne la piena legittimazione al suo operato.

Tale consenso è legato, oltre che alle azioni che l'azienda mette in atto in relazione al recepimento delle richieste legittime dei suoi interlocutori, anche alla capacità della stessa di instaurare con questi ultimi dei rapporti di *comunicazione* e di scambio di informazioni.

Da parte dei soggetti portatori di interessi è sempre più evidente, infatti, la propensione ad un'apertura informativa dell'azienda in merito ad una moltitudine di temi che vanno molto spesso al di là della conoscenza dei risultati economici di periodo.

In questo contesto, assecondando le esigenze informative degli stakeholders, l'azienda opera una «apertura verso l'esterno» (*disclosure*), integrando e adattando i suoi processi di comunicazione. Essa, nell'ottica dell'*accountability*, ossia del «rendere conto» ai terzi e di «essere responsabili» degli effetti del proprio operato, amplia gli obiettivi della comunicazione istituzionale.

Al fine di garantire una più ampia comprensione dei suoi risultati attuali e prospettici, in questo senso, l'azienda integra le usuali informazioni economico-finanziarie con informazioni relative ai molteplici influssi sul suo ambiente di riferimento (inteso in senso fisico-naturale, economico, sociale, ecc.)⁽²⁾ e alla gestione delle risorse non strettamente economiche utilizzate nell'espletamento dell'attività di produzione.

Tale sforzo verso la conoscenza di fattori inerenti aspetti non riflessi esplicitamente dalle condizioni reddituali dell'azienda, è in particolare rivolto:

(²) Sul concetto di sistema si veda L. VON BERTALANFFY, *Teoria generale dei sistemi*, Isedi Milano, 1971; sul concetto di sistema in Economia Aziendale, si veda, tra gli altri, G. FERRERO, *impresa e management*, Giuffrè, Milano, 1987; RANALLI F., *Aree funzionali e governo dell'impresa*, Aracne, Roma, 1992; S. SCIARELLI, *Il sistema d'impresa*, Cedam, Padova, 1985; LACCHINI M., *Strategia aziendale. Elementi di teoria*, Giappichelli, Torino, 1988; AA.VV., *Lezioni di economia aziendale* Giappichelli, Torino, 1996.

— alla conoscenza dello « stato » delle relazioni tra l'azienda e l'ambiente che la circonda, ossia delle reciproche influenze e condizionamenti;

— alla comprensione degli sforzi effettuati per mitigare o prevenire i possibili effetti negativi legati a mancanze o inefficienze nella gestione delle variabili non strettamente economiche (ambientali o sociale);

— all'ottenimento di assicurazioni circa le attività intraprese per garantire future condizioni di *economicità* della gestione (gestione dei rischi, ecc.).

In tema di risultati aziendali, in particolare, è possibile affermare come sia dall'esterno dell'azienda, sia al suo interno, questi siano sempre più giudicati con riferimento ad un articolato e composito insieme di elementi, che sono riconducibili ai seguenti ⁽³⁾:

— *risultati economici*, espressi, solitamente dalle risultanze del bilancio ed apprezzabili in termini reddituali, patrimoniali e finanziari; ad essi si associano i risultati ottenuti in termini di efficienza e produttività, di valore creato, ecc.;

— *risultati competitivi*, espressione della capacità di crescita e di sviluppo dell'azienda, in termini di incremento del fatturato, quota di mercato, posizione di settore, ecc.;

— *risultati sociali interni*, riguardanti l'impatto delle politiche aziendali sul personale, quali la dimensione dell'organico, l'assenteismo, esito delle politiche di pari opportunità, grado di soddisfazione del personale, ecc.;

— *risultati sociali esterni*, rivolti alla misurazione dell'impatto delle politiche aziendali nei confronti della collettività, quali i benefici occupazionali apportati, ecc.;

— *risultati ambientali*, riguardanti l'impatto ecologico dei processi produttivi e dei prodotti.

La considerazione di tale spettro allargato di aspetti sistematici della gestione aziendale non è di per sé un elemento innovativo. Essa è, infatti, collegata con la capacità dell'azienda di

⁽³⁾ Tale classificazione dei risultati aziendali è tratta da: M. MOLteni, *Bilancio e strategia*, Egea, Milano, 2000, p. 12 ss.

remunerare congruamente *tutti* i fattori inseriti nella sua attività produttiva, nessuno escluso e di perdurare nel tempo in condizioni economiche ⁽⁴⁾. In questo senso, la capacità di produrre « ricchezza » da distribuire ai soggetti che a diverso titolo contribuiscono alla realizzazione della stessa (lavoratori, finanziatori, stato, ecc.), perde il suo significato, se non posta in relazione con l'attenzione che l'azienda ripone verso taluni aspetti sociali ed ambientali ⁽⁵⁾.

L'attività dell'azienda ed il suo sviluppo, non solo quantitativo, bensì anche *qualitativo*, si può dire, dunque, siano sempre di più valutate al suo interno e all'esterno, in ragione alla *congiunta* considerazione dell'aspetto economico e degli altri aspetti « sociali » della gestione; ciò a conferma del fatto che « l'efficienza economica e l'efficienza sociale non dovrebbero mai procedere con metodi e per fini contrastanti, o tanto difformi da addurre a risultati non compatibili e non riducibili ad unità di insieme » ⁽⁶⁾.

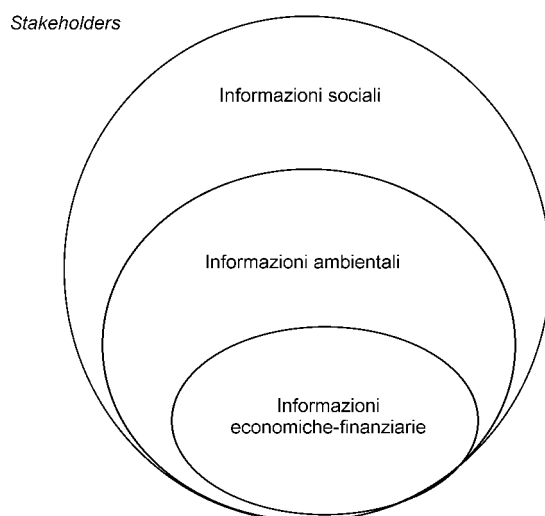
L'ampliamento degli obiettivi informativi verso variabili non strettamente economico-finanziarie si collega ad una estensione del numero dei soggetti coinvolti nel processo comunicativo stesso (si veda tav. 1).

⁽⁴⁾ Si veda G. FERRERO, *Impresa e management*, Giuffrè, Milano, 1987.

⁽⁵⁾ Si veda: G. CATTURI, *Produrre e consumare, ma come?*, Padova, Cedam, 1990, p. 25 e 26.

⁽⁶⁾ G. ZAPPA, *L'economia delle aziende di consumo*, Giuffrè, Milano, 1962, p. 677.

TAV. 1. *L'ampliamento del numero di stakeholders cui si rivolge la comunicazione d'azienda.*



2. *Gli strumenti di comunicazione verso gli stakeholders.*

Nell'ambito della comunicazione degli aspetti ambientali e sociali d'azienda, si possono effettuare alcune distinzioni in merito:

- 1) al modello concettuale di riferimento;
- 2) al momento della comunicazione;
- 3) allo strumento utilizzato.

1) *Modello di riferimento.*

Sotto il profilo del modello comunicativo utilizzabile, si può fare riferimento a due principali approcci alla presentazione delle informazioni dei dati oggetto di comunicazione (7):

(7) Si veda FEE, FEDERATION DES EXPORT COMPTABLE EUROPEENS, *Discussion Paper towards a generally accepted framework for environmental reporting* gennaio 1999.

- a) *accountability model*;
- b) *user need model*.

a) *Accountability model*.

Secondo un primo approccio, definito « *accountability model* », si assume che le informazioni fornite riguardino aspetti conoscitivi che sono di generale interesse degli stakeholders. Le informazioni comunicate, dunque, seguono uno schema informativo ad ampio spettro, costruito in modo da soddisfare il più ampio numero di portatori di interesse.

b) *User need model*.

Secondo un differente approccio, definito « *user need model* », si assume invece che sia necessario comunicare solo ciò che gli stakeholders manifestano espressamente come esigenza conoscitiva specifica. Tale modello, dunque, presuppone una « mappatura » delle necessità informative delle differenti categorie di stakeholders, che sono soddisfatte attraverso appropriati contenuti.

2) *Momento della comunicazione*.

Sotto il profilo delle tempistiche di realizzazione della comunicazione ambientale e sociale, si possono individuare alcune differenti situazioni, riconducibili alle seguenti:

- a) la comunicazione ambientale/sociale è realizzata contemporaneamente a quella del bilancio d'esercizio, ma separatamente da quest'ultima;
- b) la comunicazione ambientale/sociale è realizzata in momenti differenti da quella del bilancio d'esercizio, e separatamente da quest'ultima;
- c) la comunicazione ambientale/sociale è integrata al bilancio d'esercizio (seppur autonoma rispetto a quest'ultima).

3) *Strumento utilizzato.*

La comunicazione *ambientale* e sociale può concretizzarsi ampliando la portata informativa degli usuali strumenti di informazione economico-finanziaria (il bilancio d'esercizio, il bilancio consolidato, ecc.), oppure utilizzando degli strumenti *ad hoc*, aventi finalità informative più o meno specifiche.

L'attività di comunicazione verso l'esterno in materia ambientale avviene, in particolare, attraverso due specifici strumenti di comunicazione:

- il *rendiconto ambientale*;
- la *dichiarazione ambientale*.

La distinzione tra gli strumenti citati risiede nella struttura formale e contenutistica libera e non soggetta a norme del primo (rendiconto ambientale) e obbligatoria e normata, al contrario, del secondo (dichiarazione ambientale).

La responsabilità *sociale* d'impresa, intesa come più ampia assunzione di responsabilità verso un'ampia gamma di stakeholders, è tradizionalmente oggetto di comunicazione nell'ambito del *bilancio sociale d'impresa*.

Di recente quest'ultimo, da strumento di rendicontazione prevalentemente orientato alla soddisfazione di esigenze informative relative alla sfera sociale, in senso stretto, dell'attività d'impresa (dipendenti, tutela delle minoranze, ecc.), ha allargato il suo ruolo, fino a configurarsi come un *bilancio di « sostenibilità »*, in senso ampio (economica, ambientale e sociale), dell'attività dell'azienda.

A seconda dello strumento utilizzato, in definitiva, si può distinguere tra (si veda Tav. 2):

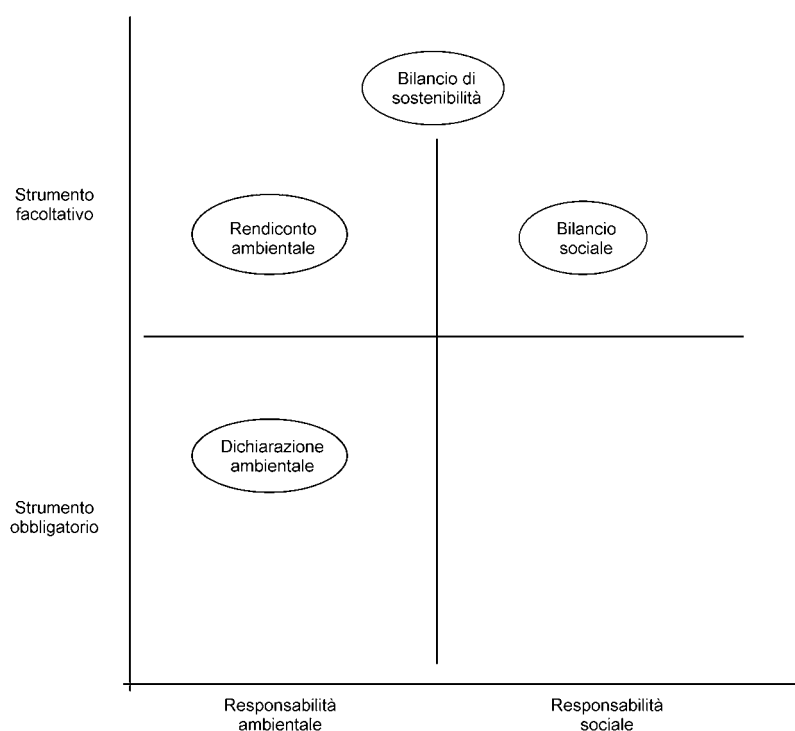
- strumenti con caratteristiche obbligatorie e
- strumenti aventi forma libera.

All'interno di questi ultimi a seconda della prevalenza delle informazioni si può distinguere tra:

- rendiconto ambientale;
- bilancio sociale;
- bilancio di « sostenibilità ».

Tali strumenti sono, di seguito, analizzati separatamente.

TAV. 2. Gli strumenti di rendicontazione verso gli stakeholders.



3. La dichiarazione ambientale.

Nell'ambito dell'attività di comunicazione esterna inerente la sfera ambientale, la *dichiarazione ambientale* si presenta come strumento a carattere non volontario. Essa è, infatti, il documento informativo elaborato in conformità delle disposizioni comunitarie, che, in seno al sistema di gestione ambientale EMAS, sono rivolte alla presentazione al pubblico dell'informazione in merito alla valutazione e al miglioramento dell'efficienza delle attività aziendali ⁽⁸⁾.

La dichiarazione ambientale risulta essere l'ultima fase

⁽⁸⁾ Inizialmente stabilita dal Regolamento CEE n. 1836/93 del 29 giugno 1993, la disciplina della dichiarazione ambientale si ritrova nel Reg. 761/2001 re-

dell'attività di implementazione del « sistema di gestione ambientale » secondo il modello comunitario.

La dichiarazione ambientale è normata nei contenuti ed è resa pubblica a seguito dell'ottenimento di una certificazione da parte di soggetti accreditati (verificatori ambientali), attraverso la redazione di una relazione di « certificazione ». Tale certificazione accerta la presenza nella dichiarazione ambientale dei requisiti di veridicità e di corrispondenza al vero, necessari per la piena credibilità della stessa.

Il documento in oggetto ha natura periodica (è redatta in occasione dell'effettuazione dell'analisi ambientale iniziale, oltre che al completamento di ogni audit o ciclo di audit successivo) e, come tale deve porre in evidenza le variazioni di rilievo verificatesi rispetto al precedente.

Sotto il profilo dei suoi contenuti, la norma europea definisce gli elementi che la devono comporre e che necessariamente devono essere oggetto di esaustiva trattazione. Essi sono riconducibili, in particolare, ai seguenti gruppi omogenei di informazioni:

- 1) descrizione dell'*organizzazione e della sua attività*;
- 2) valutazione dei *problemi ambientali caratterizzanti lo svolgimento dell'attività*;
- 3) quantificazione degli effetti dell'attività e raccolta in un *compendio di dati quantitativi*;
- 4) esplicitazione di *altri fattori relativi all'efficienza ambientale*;
- 5) presentazione della *politica*, del *programma* e del *sistema di gestione* dell'ambiente.

4. *Il rendiconto ambientale.*

Il rendiconto ambientale (Environmental report) è lo strumento di gestione ambientale cui è affidata una esplicita fun-

lativo all'adesione volontaria delle imprese del settore industriale a un sistema comunitario di eco-gestione e audit (E.M.A.S.).

zione informativa con riguardo all'impegno dell'azienda sul fronte della tutela ambientale. Ciò in particolare, in termini di azioni intraprese, risorse impiegate e risultati ottenuti.

Il rendiconto ambientale, pur non essendo richiesto da nessuna norma legislativa nazionale o comunitaria, è redatto e diffuso alla stregua degli usuali prospetti di rendicontazione economico-finanziaria (bilancio d'esercizio e bilancio consolidato), a scopo di integrazione informativa degli stessi.

Le informazioni contenute nel rendiconto ambientale mirano al soddisfacimento delle esigenze conoscitive di diverse categorie di soggetti portatori, con particolare riguardo:

— alle caratteristiche di eco-compatibilità dei prodotti (*clienti e consumatori*);

— rischi connessi alle condizioni di lavoro (*lavoratori*);

— alla compatibilità ambientale delle scelte d'azienda (*gruppi « ambientalisti »*);

— all'ottenimento di adeguate assicurazioni circa il controllo ed il continuo monitoraggio delle possibili cause di rischi ambientali (*istituzioni finanziarie e azionisti*);

— alla limitazione delle conseguenze negative delle disconomie esterne provocate dai processi di produzione nelle aree circostanti gli insediamenti produttivi (*comunità locali*);

— alle caratteristiche e gli effetti dei sistemi di gestione ambientale adottati dalle aziende (*enti governativi di controllo*);

— alle possibili cause di limitazione nell'affidabilità dell'azienda (*fornitori, partners commerciali, ecc.*);

— alla raccolta di informazioni sulla tutela ambientale su base settoriale (*associazioni di categoria*).

Per ovviare alle distorsioni informative derivanti dalla mancanza di una disciplina in materia di forma e contenuto del rendiconto ambientale, alcuni organismi a livello internazionale hanno promosso iniziative rivolte alla definizione di schemi contenutistici e formali per la realizzazione di un rendiconto ambientale ⁽⁹⁾.

⁽⁹⁾ È possibile, in particolare, fare riferimento ad alcune iniziative che, su

Le tipologie di informazioni fornite nel rendiconto ambientale sono riconducibili alle seguenti:

- 1) informazioni *qualitative*;
- 2) informazioni *quantitative*.

1) Le informazioni *qualitative* ineriscono, in generale, gli aspetti della gestione ambientale d'impresa che per la loro portata possono significativamente essere oggetto di interesse per le diverse categorie di soggetti interessati (descrizione della politica ambientale, azioni di tutela ambientale, ricerca e sviluppo, ecc.).

2) Le informazioni *quantitative* assumono usualmente la forma di:

— valori chimico-fisici, relativi agli effetti ambientali significativi (rifiuti, energia consumata, emissioni in atmosfera, ecc.);

— spese ambientali, correnti e in conto capitale, finalizzate alla gestione ambientale;

— indicatori ambientali orientati a favorire l'espressione di giudizi in merito all'*efficacia* e all'*efficienza* della gestione ambientale. Gli indicatori riguardanti l'analisi ed il controllo

scala internazionale o in paesi specifici, hanno elaborato documenti finalizzati a tracciare delle « linee guida ». Tra di esse si possono citare le seguenti:

— il W.I.C.E. (World Industry Council for the Environment) ha redatto, su iniziativa dell'International Chamber of Commerce, il documento « *Environmental Reporting* »;

— il P.E.R.I. (Public Environmental Reporting Iniziative - USA) ha elaborato nel 1993 le « *guidelines* » per la redazione del rapporto ambientale;

— il C.E.F.I.C., ha elaborato nel 1993 le « *guidelines for environmental reporting* » riprese da Federchimica (Associazione Nazionale delle Industrie Chimiche) nel documento « *Guida pratica per la predisposizione del rapporto ambientale nell'industria chimica* »;

— l'U.N.E.P. (United Nation Enviroment Programme), ha redatto nel 1994 il documento « *Corporate Environmental Reporting. A misure of the progress of business and industries toward sustainable development* »;

— la F.E.E.M. (Fondazione Eni Enrico Mattei) ha promosso nel 1995 il « Forum rapporti ambientali » che ha definito il documento « *Linee guida per la redazione* ».

ambientale sono classificabili, secondo il contenuto informativo, nelle seguenti categorie ⁽¹⁰⁾:

- indicatori di *performance* ambientale,
- indicatori di *gestione* ambientale,
- indicatori di *situazione* ambientale.

5. *Il bilancio sociale.*

Il bilancio sociale è lo strumento che tende a rendere noti i meccanismi attraverso cui si esplica l'assunzione della responsabilità sociale dell'impresa. Esso permette l'apprezzamento dei risultati ottenuti attraverso l'utilizzo di informazioni quali-quantitative che consentono la misurazione dell'azione sociale dell'impresa ⁽¹¹⁾.

Il bilancio sociale è uno strumento di *conoscenza* e di *comunicazione* che mira a riferire ai partecipanti all'impresa ed alla

⁽¹⁰⁾ Sulla classificazione si veda S. SCHALTEGGER-R. BURRITT, *Contemporary Environmental Accounting*, Greenleaf, Sheffield, 2000, p. 298. La norma ISO 14031 definisce una classificazione parzialmente diversa. Essa infatti individua due categorie di indicatori:

- gli indicatori relativi alle *prestazioni* ambientali (EPI), che suddivide in indicatori di *prestazioni gestionali* (MPI) ed indicatori di *prestazioni operative* (OPI);
- gli indicatori relativi alle *condizioni ambientali* (ECI).

Tale classificazione è solo in apparenza diversa da quella adottata e le divergenze sono solamente di ordine terminologico.

⁽¹¹⁾ In materia di bilancio sociale, molti sono i contributi elaborati dalla dottrina economico-aziendale. Tra gli altri si veda, al proposito: F. SUPERTI FURGA, *Note introduttive al bilancio sociale*, in *Sviluppo e Organizzazione*, n. 44/1979; F. VERMIGLIO, *Il bilancio sociale nel quadro evolutivo del sistema impresa*, Grafo editor, Messina, 1984; A. MATACENA, *Impresa e ambiente. Il bilancio sociale*, Clueb, Bologna, 1984; G. RUSCONI, *Il bilancio sociale d'impresa, problemi e prospettive*, Giuffrè, Milano, 1988; O. GABROVEC MEI, *Il Bilancio Sociale*, in *Amministrazione e finanza*, n. 6/1993; L.M. MARI, *Impresa cooperativa. Mutualità e bilancio sociale*, Giappichelli, Torino, 1994; F. MANNI, *Responsabilità sociale e informazione esterna d'impresa* Giappichelli, Torino, 1998; R. MARZANTONIO, L.M. MARI, *Il bilancio sociale tra teoria e prassi*, SEAN Social & Etical Auditing & accounting network; M. VIVIANI, *Specchio magico, Il bilancio sociale e l'evoluzione delle imprese*, Il Mulino, Bologna, 1999; P. PETROLATI, *Il bilancio sociale di impresa verso i lavoratori*, Clueb Bologna, 1999;

collettività i risultati in termini « sociali » dell'attività dell'impresa stessa ⁽¹²⁾.

Il bilancio sociale è, in questo senso, uno strumento *integrativo* di conoscenza e di valutazione dell'operato aziendale.

Esso è definito in modi differenti a causa della varietà della forma e di contenuto che ha assunto nella prassi.

In senso generale, il bilancio sociale può essere definito come « un mezzo che tende a rendere manifesti e comprensibili gli effetti sociali dell'attività di impresa » ⁽¹³⁾.

Nell'ambito di questa definizione « ampia » possono essere attribuite a tale strumento differenti caratterizzazioni a seconda che venga considerato alla stregua di un « documento contabile, autonomo rispetto al sistema informativo economico finanziario, diretto unicamente a misurare ciò che viene speso o investito nel campo sociale », oppure quale « vero strumento di politica sociale » ⁽¹⁴⁾.

All'interno di queste estreme posizioni si individuano alcune definizioni « intermedie » secondo le quali con l'espressione « bilancio sociale » si intende « il complesso dei documenti contabili e non che insieme ai bilanci tradizionali ha lo scopo di offrire informazioni quali-quantitative sulle operazioni svolte dall'impresa per effetto delle finalità sociali che si è assunta » ⁽¹⁵⁾.

La funzione informativa del bilancio sociale quale strumento di comunicazione inerente gli aspetti sociali della gestione può essere ricondotta a una molteplicità di obiettivi. Questi, strettamente interdipendenti tra loro, riguardano, in particolare:

- l'*informazione* verso i terzi sull'attività dell'impresa;
- la *gestione* dell'impresa stessa;
- la ricerca del *consenso* con le parti sociali.

La funzione più evidente del bilancio sociale è quella, più

⁽¹²⁾ Cfr. F. SUPERTI FURGA, *op. cit.*, p. 22.

⁽¹³⁾ F. VERMIGLIO, *op. cit.*, p. 169.

⁽¹⁴⁾ R. MARZANTONIO, L.M. MARI, *op. cit.*, p. 22.

⁽¹⁵⁾ A. MATACENA, *op. cit.*, p. 99.

volte richiamata, di *natura informativa* e di *comunicazione*. La redazione di un documento di rendicontazione sociale, in aggiunta agli altri strumenti informativi di cui l'azienda dispone, scaturisce dalla volontà di soddisfare le esigenze informative manifestate dai gruppi di pressione. Redatto su tali basi, il bilancio sociale, rappresenta una *tappa* del processo evolutivo del sistema informativo aziendale, che tende ad elaborare informazioni che vanno oltre i limiti della usuale rendicontazione economico-finanziaria.

Il bilancio sociale, inteso come strumento *gestionale*, esplicita il suo ruolo svolgendo la funzione di mezzo di raccolta e di elaborazione di informazioni utili a chi ha la responsabilità di « condurre » responsabilmente l'azienda. Esso, infatti, permette di « completare » il quadro di analisi necessario per esplicitare gli obiettivi della gestione, in ottica di rendere questi ultimi compatibili con le richieste legittime della collettività. L'individuazione delle esigenze e delle aspettative dei soggetti che operano all'interno dell'impresa e delle pressioni che la società può complessivamente mettere in atto (in merito ai prodotti, all'impatto ambientale, alle condizioni di lavoro, ecc.), consente di programmare con maggior consapevolezza l'attività e garantisce una minor incertezza nella mutabilità dell'ambiente di riferimento. Ciò favorisce una maggior razionalità nelle scelte, funzionale al raggiungimento degli obiettivi di *durabilità* dell'azienda ⁽¹⁶⁾: la soddisfazione di tutti i fattori della produzione attraverso una remunerazione congrua rappresenta, infatti, la condizione-base per la produzione duratura di « benessere », e di ricchezza, non soltanto per i portatori di interessi « interni » all'azienda, ma anche per la collettività.

Al pari del rendiconto ambientale, anche il bilancio sociale è caratterizzato da una estrema variabilità contenutistica e

⁽¹⁶⁾ Al proposito si veda G. FERRERO, *Impresa e management*, Giuffrè, Milano, 1987, p. 110.

formale. Ciò nel rispetto di alcuni « modelli » definiti come riferimenti in materia ⁽¹⁷⁾

Ultimo in ordine di tempo è il modello italiano del *Gruppo di studio per il bilancio sociale (G.B.S.)* ⁽¹⁸⁾.

Tale modello si propone come formula evolutiva dei modelli precedenti, nonché come elaborazione e recepimento di nuove tendenze. Lo schema in oggetto si fonda su una struttura di bilancio sociale articolata in alcune sezioni, rivolte, in particolare a:

a) definire l'*identità aziendale*, attraverso l'esplicitazione del suo assetto istituzionale, dei valori guida assunti per orientare la gestione, della « missione » da realizzare e delle strategie e delle politiche;

b) determinare il *valore aggiunto* prodotto dall'azienda ed individuare le modalità di distribuzione dello stesso al suo contesto di riferimento;

c) analizzare la gestione, lo sviluppo e le attività rivolte

⁽¹⁷⁾ In tema di orientamenti metodologici e contenutistici, è possibile ricondurre l'analisi ad alcuni principali « modelli » di riferimento:

- il modello francese del « *bilan social* »,
- il modello « tedesco » del *gruppo di studio Sozial bilanz-Praxis*,
- il modello italiano del *Gruppo di studio per il bilancio sociale (G.B.S.)*.

Oltre ai modelli riportati si ricordano i modelli analizzati da S. Zadek e P. Raynard, che sono:

- il modello « *Social auditing* », elaborato dalla New Economics Foundation (NEF);
- il modello « *Ethical accounting Statement* », sviluppato dalla Copenhagen Business School;
- il modello del « *Social Statement* », sviluppato da una società statunitense, la Ben&Jerry.

Per approfondimenti si veda S. ZADEK e P. RAYNARD, *Accounting works: a comparative review of contemporary approaches to social and ethical accounting*, in *Accounting Forum*, vol. 19, n. 2/3.

Oltre ai modelli citati si richiamano alcuni modelli di misurazione della performance sociale delle aziende, quali:

- il modello del London Benchmarking group (LGB),
- il modello AA1000 (Account-Ability), dell'Institute of social and ethical accountability (ISEA).

⁽¹⁸⁾ Si veda il documento: « Principi di redazione del bilancio sociale » redatto dal Gruppo di studio per il bilancio sociale.

alla valorizzazione delle risorse umane impiegate nell'impresa e di tutti gli altri stakeholders, attraverso la redazione di una *relazione sociale*.

a) Identità aziendale.

Nell'ambito dell'*identità aziendale* è prevista l'esposizione degli elementi conoscitivi che rendono possibile l'identificazione dell'azienda sia sotto il profilo « oggettivo », sia sul piano valoriale e strategico.

Gli elementi conoscitivi qualificanti, sotto il primo profilo, sono la descrizione dell'assetto proprietario e l'evoluzione della governance, nonché i principali elementi che definiscono la storia, l'evoluzione, la dimensione, la collocazione sul mercato e l'assetto organizzativo.

Rientrano sul piano valoriale e strategico, invece, le esplicite citazioni circa i principi etici di riferimento e circa i codici deontologici assunti dall'azienda per definire le scelte strategiche ed i comportamenti operativi della gestione.

b) Valore aggiunto.

La determinazione del *valore aggiunto* prodotto e alla sua distribuzione, si fonda, in particolare sui seguenti prospetti quantitativi:

— il prospetto di determinazione del valore aggiunto, che, nello schema proposto, si articola nella modalità riportata nella tav. 3;

— il prospetto di riparto del valore aggiunto, che, nello schema proposto, si articola nella modalità riportata nella tav. 4.

Tav. 3. *La determinazione del valore aggiunto.*

VALORE AGGIUNTO GLOBALE			
<i>Voci</i>	<i>Anno X</i>	<i>Anno X-1</i>	<i>Anno X-2</i>
A) Valore della produzione			
Ricavi delle vendite e delle prestazioni Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (e merci) Variazione dei lavori in corso su ordinazione Altri ricavi e proventi			
Ricavi della produzione tipica			
Ricavi per produzioni atipiche (costruzioni in economia)			
B) Costi intermedi della produzione			
2. Valore aggiunto caratteristico lordo			
C) Componenti accessori e straordinari			
Valore aggiunto globale lordo			
Ammortamenti della gestione			
Valore aggiunto globale netto			

Tav. 4. *La distribuzione del valore aggiunto.*

DISTRIBUZIONE DEL VALORE AGGIUNTO			
<i>Voci</i>	<i>Anno X</i>	<i>Anno X-1</i>	<i>Anno X-2</i>
A) Remunerazione del personale Personale non dipendente Personale dipendente a) remunerazioni dirette b) remunerazioni indirette c) quote di riparto del reddito			

DISTRIBUZIONE DEL VALORE AGGIUNTO			
<i>Voci</i>	<i>Anno X</i>	<i>Anno X-1</i>	<i>Anno X-2</i>
B) Remunerazione della Pubblica Amministrazione Imposte dirette Imposte indirette — sovvenzioni in conto esercizio			
C) Remunerazione del capitale di credito Oneri per capitali a breve termine Oneri per capitali a lungo termine			
D) Remunerazioni del capitale di rischio Dividendi (utili distribuiti alla proprietà)			
E) Remunerazione dell'azienda +/- variazioni di riserve (ammortamenti) ⁽¹⁹⁾			
F) Liberalità esterne			
Valore aggiunto globale netto			

c) Relazione sociale ⁽²⁰⁾.

La *relazione sociale* focalizza la sua attenzione sulle informazioni inerenti gli effetti della propria attività sull'ambiente interno ed esterno, identificando le diverse categorie dei propri stakeholders. Il principio stabilito è quello di un rigoroso criterio nell'ordine espositivo delle informazioni riferite a quanto descritto nella sezione riguardante l'identità aziendale, oltre che agli specifici stakeholders, al fine di porre il lettore nella condizione di verificare quanto dell'enunciato sull'identità è stato realizzato e quindi la possibilità di esprimere valutazioni complessive sul comportamento imprenditoriale. In particolare,

⁽¹⁹⁾ Nel caso si utilizzi il valore aggiunto lordo.

⁽²⁰⁾ Vedi documento G.B.S. « Principi di redazione del Bilancio Sociale »

sono messe in evidenza le linee politiche ed i risultati attesi in coerenza con i valori di riferimento e la missione, il grado di soddisfazione/consenso e gli elementi di contenzioso e litigiosità che si registrano nello svolgimento dell'attività.

Le classi di stakeholders individuate riguardano: il personale, i soci, i finanziatori, i clienti/utenti, i fornitori, la pubblica amministrazione, la collettività. In quest'ultima classe di stakeholders vengono poi distinti gli interessi di natura sociale dagli interessi di natura ambientale.

Il modello prevede inoltre delle sezioni integrative riguardanti i giudizi e le opinioni degli stakeholders, i commenti e le dichiarazioni dell'azienda ed i miglioramenti previsti del Bilancio Sociale.

Queste ultime sezioni rappresentano uno dei punti più qualificanti del Bilancio Sociale, che viene interpretato come strumento di dialogo e di coinvolgimento degli stakeholders affinché questi possano esprimersi sulle *performance* sociali espresse nel bilancio.

Il modello G.B.S. in particolare realizza il dialogo con gli stakeholders dando agli stessi la possibilità di esprimersi e di commentare attraverso un'ordinata procedura di feed-back.

Si tratta dell'unico modello attualmente disponibile che contiene:

- a) l'enunciazione degli obiettivi del Bilancio Sociale e dei principi generali di redazione (17 postulati);
- b) la struttura del documento, suddivisa in tre sezioni;
- c) gli estremi, nelle diverse descrizioni trattando del going concern, del bilancio di sostenibilità;
- d) gli estremi, trattando gli effetti sull'ambiente naturale, del bilancio ambientale;
- e) il dialogo diretto con gli stakeholders.

In conclusioni è il primo documento esistente che affronta il problema della comunicazione sociale sotto tutti gli aspetti considerati.

6. Verso il bilancio di « sostenibilità ».

Il filo conduttore di quanto fin qui argomentato circa i differenti documenti di comunicazione esterna relativi alla responsabilità ambientale — e in senso più ampio sociale — è da ricercarsi nella volontà di soddisfare le esigenze informative sempre più evolute di un numero crescente di portatori di interessi. Questi, diversi tra loro per tipo di relazione/vincolo instaurato con l'azienda e per interesse che cercano di tutelare, richiedono ai soggetti economici informazioni circa l'assunzione da parte degli stessi di responsabilità che vanno oltre le sole implicazioni economico-finanziarie della gestione. Queste ultime, espresse dall'unico documento normato sotto il profilo legislativo — il bilancio d'esercizio — non sono talvolta sufficienti a far comprendere a *tutti* gli stakeholders le condizioni dell'azienda, e devono, dunque, essere integrate altri strumenti informativi.

Tale situazione si comprende se si accetta la visione « sistemica » dell'azienda, che inserisce quest'ultima in un ampio complesso di relazioni con l'esterno. Queste, non essendo esclusivamente di natura economica, non sempre riescono ad essere esaurientemente descritte ed analizzate attraverso un solo linguaggio (ad esempio la contabilità economico-finanziaria o la contabilità ambientale) ed attraverso un solo strumento informativo (ad esempio il bilancio d'esercizio o il bilancio sociale). Da qui il ricorso a differenti strumenti (il bilancio, il rendiconto ambientale, il bilancio sociale, ecc.) ognuno dei quali, affrontando selettivamente specifici argomenti, tende a colmare le lacune informative lasciate aperte dagli altri e a testimoniare l'assunzione delle relative responsabilità.

La volontà di rendere ampia e completa l'informativa sulla gestione e la relativa assunzione di responsabilità, è la base su cui si fonda il cosiddetto « *bilancio di sostenibilità* ».

Esso prende le mosse dal presupposto che per comprendere le performance aziendali in senso ampio e per poterle apprezzare nella loro capacità di garantire uno sviluppo equilibrato e compatibile con le esigenze presenti e future di tutti i

portatori di interesse, sia necessario collegare in un unico documento i tre seguenti elementi:

- aspetto *economico-finanziario*,
- aspetto *ambientale*,
- aspetto *sociale*.

Tali elementi sono i fattori di sostenibilità della gestione d'azienda oggetto di analisi nella proposta metodologico-contenutistica formulata dal *Global Reporting Initiative (GRI)* ⁽²¹⁾.

Tale approccio, innovativo sotto il profilo della rappresentazione formale, ma fondato su concetti radicati nella dottrina economico-aziendale ⁽²²⁾, è l'espressione della cosiddetta « *triple bottom line* », secondo cui il concetto di sviluppo sostenibile viene incorporato nei risultati d'impresa ⁽²³⁾.

Il modello GRI del bilancio di sostenibilità si articola, sotto il profilo dei contenuti, nelle seguenti parti:

- relazione degli amministratori (CEO Statement),
- profilo dell'azienda,
- sommario dei componenti del bilancio e indicatori-chiave,
- presentazione della vision e della strategia,
- definizione delle politiche e della struttura organizzativa,

⁽²¹⁾ Si veda il documento « Sustainability reporting guidelines », Global Reporting Initiative, Giugno 2000. Tale documento è redatto da un gruppo di lavoro al cui interno sono rappresentati, tra gli altri: ACCA (Association of chartered Certified Accountants), CICA, (Canadian Institute of Chartered Accountants), UNEP, (United Nation Environmental Programme), World Business Council for Sustainable Development, GM Corporation, ecc.

⁽²²⁾ Come già ricordato, il Prof. Ferrero delineava nell'*economicità* la base per la « *durabilità* » nel tempo dell'impresa, intendendo con tale caratteristica la necessità di garantire una *congrua remunerazione* di tutti i fattori partecipanti alla produzione. Inoltre affermava che « l'economicità non esclude la socialità, bensì la comprende », ad attestare come una gestione non attenta alle problematiche sociali non sia in possesso di quell'attitudine che ne garantisce la vita e la prosperità nel lungo periodo (G. FERRERO, *Istituzioni di Economia d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1961).

⁽²³⁾ Sul concetto di triple bottom line si veda, in particolare, M. MOLteni, *Bilancio e strategia*, Egea, Milano, 2000, pp. 120 ss.

- risultati, suddivisi tra:
 - indicatori di performance ambientale (environmental performance),
 - risultati economici significativi (economic performance),
 - prestazioni sociali (social performance),

7. Conclusioni.

Nell'ambito dei processi tesi a garantire agli stakeholders un'adeguata apertura informativa, si pone in rilievo come essi siano connessi alle seguenti variabili:

- 1) il sistema informativo aziendale (variabile interna);
- 2) accettabilità e verificabilità dell'informazione (variabile esterna).

1) Sistema informativo.

Il sistema informativo, da unità organica orientata alla programmazione e al controllo degli aspetti economico-finanziari della gestione, deve aprirsi alla considerazione di dati qualitativi e quantitativi (di provenienza anche esterna), al fine di migliorare la sua capacità di fornire contemporaneamente informazioni utili sia alle scelte della gestione stessa, sia al dialogo con l'esterno.

L'ampliamento della gamma degli aspetti comunicati presuppone l'esistenza, di un *sistema informativo* adeguato alle esigenze di reperimento, analisi, elaborazione e condivisione delle informazioni sui differenti temi.

Ai fini del suo corretto funzionamento è necessario che la parte del sistema informativo specificamente rivolto alle tematiche sociali/ambientali possieda, in sintonia con i caratteri del

più ampio sistema informativo aziendale, requisiti di *efficacia* e di *efficienza* ⁽²⁴⁾.

Il requisito dell'*efficacia* è inteso nel senso di fornire informazioni adeguate agli utilizzatori in termini di:

— *selettività*, ossia di utilità delle informazioni per gli specifici destinatari;

— *elasticità*, sia in termini di modificabilità per esigenze conoscitive particolari, sia cambiamenti derivanti dall'evoluzione tecnica degli strumenti di elaborazione;

— *accettabilità*, in termini di percezione che i destinatari hanno dei flussi informativi.

Il sistema informativo aziendale, inoltre, si può dire *efficiente* quando garantisce il perseguimento di un giusto ed equilibrato rapporto tra « valore » delle informazioni prodotte e costi necessari per l'ottenimento delle stesse.

2) *Accettabilità e verificabilità dell'informazione.*

La mancanza di regolamentazione in materia di rendicontazione sociale e ambientale, sia per ciò che concerne gli aspetti formali e contenutistici, sia nei suoi aspetti sostanziali, ancorché sostituita dalle indicazioni di specifici modelli spontanei e da codici di autodisciplina, è la causa principale delle critiche che a tali strumenti spesso sono rivolte. Tali critiche trovano fondamento sull'ipotesi di scarsa *affidabilità* della rendicontazione in oggetto.

A differenza di altri modelli, quello del Bilancio Sociale promosso dal G.B.S. mira al superamento di queste ipotesi di inaffidabilità, in quanto basato su espliciti postulati o principi generali (ne vengono descritti 17), ben specificati e secondo una struttura definita minimale per soddisfare le aspettative degli stakeholders interessati. L'osservanza di questi principi generali nella redazione del Bilancio Sociale e l'applicazione rispettosa

⁽²⁴⁾ Sui requisiti che deve possedere il sistema informativo si veda: P. PISONI, *Il sistema informativo dell'impresa*, Milano, 1979, p. 17.

del modello nelle sue diverse sezioni, fanno sì da rendere il documento di massima affidabilità e quindi di rappresentazione veritiera e corretta dei fatti ambientali e sociali così come vengono descritti nella relazione conclusiva.

La comunicazione sociale e ambientale, al pari di quella di bilancio, dovrebbe, infatti, fornire ai lettori un « *quadro fedele* », non distorto e non parziale, in grado di riprodurre la complessità della realtà aziendale. Tale stato viene dal modello G.B.S. analizzato sia sotto l'aspetto del *contenuto*, sia sotto quello *valutativo*.

Analogamente al bilancio d'esercizio, la comunicazione sociale ed ambientale può dirsi veritiera quando vengono considerati *tutti e soli* gli elementi che compongono il quadro di riferimento aziendale, senza omissioni, né iscrizione di elementi fittizi. Tale postulato si riconduce ai principi di *competenza*, *comprensibilità*, *chiarezza* ed *intelligibilità* richiamati nel modello e fondati sulla capacità dei redattori di non rappresentare alterazioni volontarie o involontarie della realtà oggettiva.

Inoltre, il presupposto della verità è atteso nel principio riguardante « l'attendibilità e la fedele rappresentazione » che rende « scevre da errori e pregiudizi » le informazioni desumibili, invocando il principio dell'attendibilità dell'informazione volta a « rappresentare in modo completo e veritiero il proprio oggetto con prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali ».

Sempre rivolgendosi al modello G.B.S., esso prevede che il Bilancio Sociale debba essere assoggettato alla verifica delle informazioni e dei dati contenuti con l'obiettivo di ottenere l'attestazione da parte di un soggetto indipendente sull'attendibilità dei dati, la completezza e comprensibilità dell'informazione, nonché l'osservanza dei principi di redazione.

Si tratta dell'« attestazione di conformità » rilasciata da un ente esterno indipendente (società di revisione o professionisti abilitati), assimilabile ad un « certificazione », attraverso la quale l'ente incaricato esprime un'opinione sulla metodologia utilizzata e sulla corrispondenza dell'informazione inclusa nel bilancio alle fonti, nonché l'attestazione che il Bilancio Sociale

così redatto esprima soluzioni di sostenibilità, come a titolo di esempio l'osservanza delle indicazioni contenute nelle « Sustainability Reporting Guidelines » pubblicate nel giugno 2000 da « Global Reporting Initiative (GRI) ».

Si può ragionevolmente concludere che allo stato attuale, anche per effetto dei principi emanati dal G.B.S., si dispone di un modello che risponde all'esigenza fondamentale di credibilità ed attendibilità dell'informazione sociale e che rende attuabile la gestione dei rapporti con gli stakeholders.

NOTA BIBLIOGRAFICA

- AA.VV., *Responsabilità sociale e bilancio sociale d'impresa, esperienze e prospettive negli Stati Uniti e in Europa*, Franco Angeli, Milano, 1981.
- BENNETT M. JAMES P., *Environmental-related management accounting: current practise and future trends*, GMI, Spring 1997.
- BRADY K. HENSON P. FAVA J.A., *Sustainability, eco efficiency, life cycle management and business strategy*, in *Environmental quality management*, Spring 1999.
- CATTURI G., *Produrre e consumare, ma come?*, Cedam, Padova, 1990.
- DE SANCTIS G., VENTRELLA A.M., *Il bilancio sociale dell'impresa*, Franco Angeli, Milano, 1980.
- DE VECCHI C. VILLA M., *La gestione dell'impatto ambientale nelle imprese: modelli manageriali a confronto*, ASAM, 1992.
- DI TORO P., *L'etica nella gestione d'impresa*, Cedam, Padova, 1993.
- FERRERO G., *Impresa e management*, Giuffrè, Milano, 1987.
- FERRERO G., *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1968.
- FIELD B.C., *Environmental Economics. An introduction*, Mc Graw Hill, 1994.
- FLETCHER C.D., PALEOLOGOS E.K., *The impact of environmental policy on business strategy and profit*, in *Environmental quality management*, Autumn 1999.
- GRUPPO DI STUDIO PER IL BILANCIO SOCIALE, *Principi di redazione del Bilancio Sociale*, stampato a cura della Adnkronos Comunicazione S.p.a., Roma, aprile 2001.
- LUCIANETTI C.L., *Ecologia ed economia d'impresa*, in *Rivista italiana di ragioneria ed economia aziendale*, settembre-ottobre 1974.
- MANNI F., *Responsabilità sociale e informazione esterna d'impresa*, Giappichelli, Torino, 1998.
- MATACENA A., *Impresa e ambiente. Il bilancio sociale*, Clueb, Bologna, 1984.
- MIO C., *Il budget ambientale*, Egea, Milano, 2001.
- MIOLO VITALI P., *Considerazioni in merito all'inserimento dei costi ecologici nel bilancio*

d'esercizio, in *Saggi di Ragioneria ed Economia Aziendale*, Cedam, Padova, 1978.

MOLTENI M., *Bilancio e strategia*, Egea, Milano, 2000.

PULEJO L., *Esperienze in tema di bilancio sociale: il modello francese*, Giappichelli, Torino, 1996.

REBORA G., *Comportamento d'impresa e controllo sociale*, Etas libri, 1981.

RUSCONI G., *Il ruolo del bilancio sociale nel contesto dell'economia aziendale*, in *Rivista italiana di ragioneria ed economia aziendale*, marzo-aprile, 1987.

RUSCONI G., *Etica e impresa. Una analisi economico aziendale*, Clueb, Bologna, 1997.

RUSCONI G., *Il bilancio sociale d'impresa, problemi e prospettive*, Giuffrè, Milano, 1988.

SIBILIO PARRI B., *L'azienda e l'ambiente*, Atti del convegno AIDEA *Imprese e istituzioni nel governo dell'ambiente*, Lecce, 1997.

SUPERTI FURGA F., *Note introduttive al bilancio sociale*, in *Sviluppo e organizzazione*, 44/79.

TERZANI S., *Responsabilità sociale dell'azienda*, in *Rivista italiana di ragioneria ed economia aziendale*, luglio-agosto 1984.

TRABUCCHI R., *L'impresa-comunicazione fra politica e mercato*, F. Angeli, Milano, 1993.

VERMIGLIO F., *Il bilancio sociale nel quadro evolutivo del sistema impresa*, Grafo editor, Messina, 1984.